

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**A IMPORTANTE UNIFORMIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS**  
**CONTÁBEIS NA CONSOLIDAÇÃO DAS**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**  
**“ESTUDO TEÓRICO”**

**MATUSALEM BARBATO GONZAGA**

Florianópolis

1999

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA**  
**CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO**  
**DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

**A IMPORTANTE UNIFORMIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS**  
**CONTÁBEIS NA CONSOLIDAÇÃO DAS**  
**DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS**  
**“ESTUDO TEÓRICO”**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Acadêmico: Matusalem Barbato Gonzaga

Orientador: Profº. Sílvio Lehmkuhl Meyer

Florianópolis

1999

**A IMPORTANTE UNIFORMIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS  
CONTÁBEIS NA CONSOLODAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS  
“ESTUDO TEÓRICO”**

Autor: Acadêmico MATUSALEM BARBATO GONZAGA

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão no curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média de 7,50 atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo nominada.

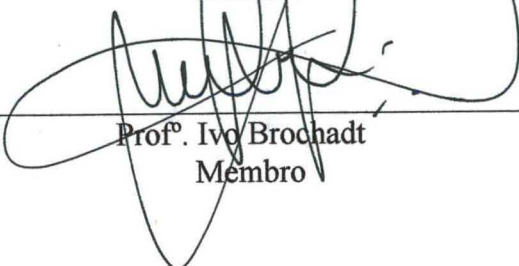
Florianópolis, 19 de março de 1999

  
Profª. Maria Denize Henrique Casagrande  
Coordenadora de Monografia do CCN

Professores que compuseram a banca:

  
Profº. Sílvio Lehmkuhl Meyer  
Presidente

  
Profº. Loreci João Borges  
Membro

  
Profº. Ivo Brochadt  
Membro

## **AGRADECIMENTOS**

Com o término e apresentação desta monografia, transponho mais um obstáculo, pelo qual me dispus a vencer.

Os méritos alcançados com essa conquista devem-se não somente aos cinco anos de estudos em busca do Grau de Bacharel em Ciências Contábeis, mas também a todo um conjunto de esforços que iniciaram desde a minha infância.

Assim gostaria de agradecer:

Ao Pai Celestial, que nos permite viver e tornar a viver em busca da evolução.

Aos meus Pais, Familiares e Amigos que sempre me apoiaram, mesmo nos momentos em que estive ausente.

Aos Professores, Funcionários e Alunos que fazem desta, uma universidade pública, gratuita e de ensino qualificado.

Aos Colegas de classe e ao Professor Sílvio Lehmkuhl Meyer que pode me orientar de forma precisa e eficaz nesta reta final.



## SUMÁRIO

RESUMO.....	vi
CAPÍTULO I.....	07
1. INTRODUÇÃO.....	07
1.1. Considerações Iniciais.....	07
1.2. Formulação do Problema.....	08
1.3. Objetivos.....	08
1.3.1. Objetivo geral.....	08
1.3.2. Objetivos específicos.....	08
1.4. Justificativa.....	09
1.5. Metodologia de Pesquisa.....	09
1.6. Limitações do Trabalho.....	09
1.7. Organização do Estudo.....	09
CAPÍTULO II.....	11
2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA.....	11
2.1. Considerações Iniciais à Consolidação dos Balanços.....	11
2.1.1. Regulamentação legal e obrigatoriedade.....	12
2.2. Análise da Terminologia da Consolidação dos Balanços.....	14
2.3. Importância na Contabilidade Gerencial.....	18
2.4. Procedimentos de Consolidação.....	20
CAPÍTULO III.....	29
3. A IMPORTANTE UNIFORMIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS NA CONSOLIDAÇÃO.....	29
3.1. Relevância da Uniformização na Consolidação.....	29
3.2. Integridade das Informações Obtidas.....	31
4. CONCLUSÕES.....	33

5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS..... 34

## **RESUMO**

Esta monografia trata do estudo teórico da "Importância da Uniformização na Consolidação". O tema em questão é pouco explorado por autores especializados, podendo posteriormente tornar-se objeto de pesquisa aprofundada.

Desta forma, dividiu-se a apresentação em capítulos, de maneira a facilitar a exposição do conteúdo do trabalho.

O Capítulo I trata das considerações iniciais, os objetivos, a metodologia aplicada e as limitações do trabalho.

No Capítulo II, através de revisão bibliográfica e exame de conceitos básicos atingiu-se o primeiro objetivo específico que era demonstrar A importância na contabilidade gerencial.

O Capítulo III apresenta a Relevância da uniformização na consolidação e a Integridade das informações obtidas, os últimos objetivos específicos a serem alcançados, finalizando assim o estudo.

## **CAPÍTULO I**

No capítulo corrente, procurar-se-á justificar o tema, "A importante Uniformização dos Critérios Contábeis na Consolidação das Demonstrações Financeiras, Estudo Teórico", para a elaboração do Trabalho de Conclusão de Curso, com base nos preceitos da Ciência Contábil.

### **1. INTRODUÇÃO**

#### **1.1. Considerações Iniciais**

A Consolidação das Demonstrações Financeiras foi introduzida no Brasil com a Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, sendo que em muitos países já era utilizada.

É obrigatória para companhias de capital aberto (Art. 249 Lei 6.404/76) e grupos de sociedades ou grupos empresariais (Art. 275 Lei 6.404/76). O objetivo da Consolidação das Demonstrações Financeiras, usualmente mais conhecida como Consolidação dos Balanços, é garantir o controle acionário e assegurar a qualidade das informações necessárias ao processo de tomada de decisões.

Atualmente vive-se um momento de extrema cautela para muitos, em função da existência de uma situação econômica excessivamente globalizada.

Com um mercado altamente competitivo as empresas são obrigadas a se modernizar constantemente, a buscar alternativas eficazes para diminuir os custos dos seus produtos ou serviços e a produzir opções concretas para maximizar as suas receitas.

Uma das opções ou alternativas para se conseguir maior competitividade seria as incorporações de empresas, onde as atividades operacionais unificadas são capazes de atender as necessidades da empresa controladora em determinado setor, por exemplo.

No momento da apresentação dos balanços e mesmo durante a operacionalização

destas, é preciso que haja uma mesma linguagem, um mesmo critério, com a finalidade de garantir a legitimidade do conjunto de informações oferecidas, e para tanto é imprescindível que estas correspondam à mesma natureza. Assim, fica evidente a importância na uniformização dos critérios contábeis na consolidação dos balanços.

## **1.2. Formulação do Problema**

O presente projeto tem como meta, o estudo da importância da utilização uniforme dos critérios contábeis na consolidação dos balanços.

Na consolidação dos balanços o objetivo é unificar os relatórios contábeis da empresa controladora e da controlada de forma a caracterizá-los como se fossem de uma única empresa.

Na elaboração das Demonstrações Financeiras é primordial que haja uma homogeneização nos critérios de avaliação e registros entre as empresas, de modo a garantir através da uniformização dos critérios contábeis, a integridade das informações obtidas nos relatórios, auxiliar diretamente no Controle Patrimonial e assegurar a natureza comum das empresas.

O presente estudo visa a constatação da influência e importância na utilização comum das normas e preceitos contábeis na consolidação.

## **1.3. Objetivos**

### **1.3.1. Objetivo geral**

Desenvolver um estudo da importância da uniformização dos critérios contábeis para a consolidação dos balanços.

### **1.3.2. Objetivos específicos**

- Apresentar a relevância da uniformidade dos critérios contábeis no momento da elaboração das Demonstrações Financeiras.
- Expor a integridade das informações obtidas com a uniformização das normas contábeis.
- Fazer conhecer a importância para o gerenciamento da empresa.



#### **1.4. Justificativa**

A existência de literatura a respeito da consolidação das demonstrações financeiras é certamente escassa, muito embora, seja imprescindível, sua relevância para o gerenciamento de grupos empresariais.

Um dos pontos básicos para a consolidação é, sem dúvida, a unificação dos critérios contábeis que devem ser adotados pelas empresas envolvidas.

Pretende-se, com este trabalho, colaborar para o estudo do assunto, através da pesquisa de material técnico para apreciação pelo público interessado.

#### **1.5. Metodologia de Pesquisa**

O trabalho de pesquisa será desenvolvido através do estudo do material publicado em boletins informativos e livros, com a devida análise das abordagens dos autores, apresentando, conforme roteiro estabelecido nos objetivos específicos, os pontos determinantes especificados.

#### **1.6. Limitações do Trabalho**

O principal ponto limitador deste trabalho é a falta de material literário, que aborde de forma abrangente a importância da uniformização dos critérios contábeis.

Outra limitação parte do pressuposto de que por se tratar de um estudo essencialmente teórico, o presente trabalho está circunscrito a proposições puramente científicas, não existindo confronto com situações práticas ou aos fatos do cotidiano. Entretanto, a presente pesquisa, pretende demonstrar a importância da homogeneização dos critérios contábeis.

#### **1.7. Organização do Estudo**

O trabalho será redigido sob a forma de capítulos, para uma melhor apresentação do conteúdo.

Na primeira parte, o Capítulo I abrange as considerações iniciais do trabalho diante de uma economia excessivamente globalizada, a formulação do problema, os objetivos, a justificativa, bem como a exposição da metodologia de pesquisa aplicada, as suas



limitações diante do universo da ciência contábil e, por fim, a forma de apresentação do trabalho.

O Capítulo II refere-se à revisão bibliográfica e o exame de conceitos básicos necessários para a elaboração do trabalho.

No Capítulo III, temos a exposição do trabalho propriamente dito e a formulação da conclusão do trabalho onde reavaliaremos todo o assunto abordado.

## CAPITULO II

Para um melhor entendimento e exposição desta pesquisa, será abordado neste capítulo alguns conceitos e terminologias importantes acerca da consolidação dos balanços, e ainda a apresentação da revisão bibliográfica necessária para o cumprimento dos objetivos aos quais será submetido o presente trabalho e sua regulamentação legal.

### 2. REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

#### 2.1. Considerações Iniciais á Consolidação dos Balanços

A Consolidação de Balanços, segundo SÁ (1995, p.84):

*“Ato ou efeito de somar valores de balanços de empresas de um mesmo grupo econômico a fim de obter uma peça global que forneça a idéia de conjunto; o mesmo que Integração de Balanços”.*

E ainda, seguindo o conceito de Integração de Balanços, em conformidade com SÁ (1995, p. 267):

*“Reunião de Balanços de um grupo de empresas; consolidação de balanços. A base da integração é uma padronização de contas a fim de que os balanços possam ser somados e desta integração resulte uma peça que dê a idéia do conjunto patrimonial das empresas que se acham coligadas”*

A integração dos balanços é um mecanismo utilizado para determinar a real situação financeira de um grupo empresarial, sendo o controle gerencial, o objetivo final da consolidação. De acordo com IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 651):

*“(...) deve prevalecer o conceito de controle ao efetuar-se a consolidação. Esse controle não abrange apenas o acionário, mas também o da decisão e das políticas a serem seguidas pelas empresas, mais conhecido como influência sobre a administração.”*

No processo de Consolidação de Balanços, diversas são as necessidades que influenciam uma entidade a efetuar investimentos em outras empresas. As finalidades da Integração, sob o enfoque gerencial, são os fatores que ocasionam a concentração de empresas, segundo IUDÍCIBUS et al. (1981, p. 227):

*A consolidação das contas e dos demonstrativos contábeis é necessária quando ocorrem as concentrações de empresas, e estas objetivam:*

1. *garantir produção de matérias primas, preços, fornecimentos, sem depender de terceiros;*
2. *diminuir a concorrência facilitando o domínio da competição;*
3. *reduzir o risco de inversão de capitais por ser mais fácil comprar ações do que os bens de outra empresa;*
4. *melhor administrar negócios grandes;*
5. *ampliar os negócios através de investimentos mínimos;*
6. *aumentar receitas em ações ordinárias.*

Observa-se conforme descrito por IUDÍCIBUS et al. (1981), diversos objetivos específicos inerentes a cada grupo empresarial. Mas, em uma linha geral, estes objetivos finais são examinados em conformidade com IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 652):

*O objetivo da consolidação é apresentar aos leitores, principalmente acionistas e credores, os resultados das operações e a posição financeira da sociedade controladora e de suas controladas, como se o grupo fosse uma única empresa que tivesse uma ou mais filiais ou divisões. Isso permite uma visão mais geral e abrangente e uma melhor compreensão do que inúmeros balanços isolados de cada empresa.*

Assim a relevância da Consolidação das Demonstrações Contábeis, é apresentar aos seus usuários a possibilidade de uma visão unificada de um conglomerado.

### **2.1.1. Regulamentação legal e obrigatoriedade**

A consolidação dos balanços é utilizada há anos nos países em que se faz captação de recursos através do lançamento de títulos no mercado de ações ao público. No Brasil é obrigatória para companhias abertas e grupos empresariais, sendo que foi introduzida e regulamentada por intermédio da Lei 6.404/76, que versa o seguinte em seu texto:

*Art. 249 - A companhia aberta que tiver mais de 30% (trinta por cento) do valor do seu patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas*

*deverá elaborar e divulgar, juntamente com suas demonstrações financeiras, demonstrações financeiras, demonstrações consolidadas nos termos do art. 250.*

- § Único - *A Comissão de Valores poderá expedir normas sobre as sociedades cujas demonstrações devam ser abrangidas na consolidação, e:*
- a) determinar a inclusão de sociedades que, embora não controladas, sejam financeira ou administrativamente dependentes da companhia;*
  - b) autorizar, em casos especiais, a exclusão de uma ou mais sociedades controladas.*

Com relação á obrigatoriedade descreve ALMEIDA (1985, p. 19):

*Segundo a Instrução nº 15/80 da CVM, devem elaborar demonstrações financeiras consolidadas, ao fim de cada exercício social:*

- companhia aberta que tiver mais de trinta por cento do valor do patrimônio líquido representado por investimentos em sociedades controladas;*
- sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.*

Neste tópico, é conveniente ressaltar que o percentual de 30% (trinta por cento), estipulado no artigo 259 da Lei 6.404/76 e ratificado na Instrução 15/80 CVM é alterado pela Instrução 247/96, conforme observações posteriores.

E ainda, observamos a obrigatoriedade em grupos de sociedades ou em grupos empresariais na Lei das S.A. ou Lei 6.404/76, conforme o seguinte:

*Art. 275 - O grupo de sociedades publicará, além das demonstrações financeiras referentes a cada uma das companhias que o compõem, demonstrações consolidadas, compreendendo todas as sociedades do grupo, elaboradas com observância do disposto no art. 250.*

*§ 1º - As demonstrações consolidadas do grupo serão publicadas juntamente com as da sociedade de comando.*

*§ 2º - A sociedade de comando deverá publicar demonstrações financeiras nos termos desta lei, ainda que não tenha a forma de companhia.*

*§ 3º - As companhias filiadas indicarão, em nota às suas demonstrações financeiras publicadas, o órgão que publicou a última demonstração consolidada do grupo a que pertencer.*

*§ 4º - As demonstrações consolidadas de grupo de sociedades que inclua companhia aberta serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários, e observarão as normas expedidas por essa comissão.*



## 2.2. Análise da Terminologia da Consolidação dos Balanços

Com a intenção de não deixar dúvidas relacionadas com a nomenclatura utilizada neste trabalho, será desenvolvida uma apresentação dos termos que podem desfazer algumas prováveis incertezas.

Assim, segue-se a exposição da terminologia utilizada usualmente na consolidação das demonstrações financeiras.

Segundo IUDÍCIBUS et al. (1981, p. 52):

- **Ações:**

*“São títulos de propriedade, representativos das cotas-partes em que se divide o capital social de uma sociedade por ações. Uma ação representa a menor fração em que é dividido seu capital.”*

- **Ações Ordinárias:**

*“São ações comuns, desprovidas de quaisquer restrições, porém, não dotadas de nenhum privilégio, salvo o direito ao voto.”*

- **Ações Preferenciais:**

*Conferem preferências previamente declaradas nos estatutos, tais como:*

*\* prioridade na distribuição de dividendos e/ou.*

*\* prioridade no reembolso do capital, com ou sem prêmio.*

*O número de ações preferencias sem direito a voto, ou sujeitas a restrições no exercício desse direito, não pode ultrapassar a 2/3 (dois terços) do total das ações emitidas.*

- **Ações de Gozo ou Fruição:**

*Substituem totalmente as amortizadas. A amortização consiste na distribuição aos acionista, a título de antecipação e sem redução do capital social, de quantias que lhes poderiam tocar em caso de liquidação da companhia. Em geral, a elas é conferida certa participação nos lucros e, em caso de liquidação, as ações amortizadas só concorrerão ao acervo líquido depois de assegurado às ações não amortizadas valor igual ao da amortização, corrigido monetariamente.*

Conforme SÁ (1995):

- **Ativo Permanente:**

*“É a parte do Ativo que expressa os valores que não se destinam à venda, mas ao uso; tais valores, embora não usados, ficam como que em reserva, porém sem nenhuma*

*intenção de venda ou de alienação.” (p.36)*

- **Balanço:**

*“Demonstração sintética do estado patrimonial de uma empresa ou de uma entidade, através de seus investimentos e da origem, desses investimentos. E a evidenciação de equilíbrio de valores e nesta forma de observar pode existir balanço de conta, balanço de grupo de contas, balanço de sistemas, etc.” (p. 48)*

- **Demonstrações Contábeis:**

*Peça em forma técnica que evidencia um fato patrimonial, um conjunto de tais fatos ou todo um sistema de Contas. São demonstrações contábeis o Balanço do Exercício, a Demonstração dos Resultados do Exercício, a Demonstração de Origem e Aplicações de Recursos, a Demonstração das Variações do Patrimônio etc. Tais demonstrações foram impropriamente denominadas ‘Financeiras’ pela Lei das Sociedades por Ações em razão da cópia do termo traduzido Financial statements. (p. 243)*

- **Demonstrações Financeiras:**

*“Nome inadequado que se dá para significar as demonstrações contábeis do exercício, em virtude da tradução do termo Financial statements do idioma inglês.” (p. 146)*

- **Demonstração das Origens e Aplicações dos Recursos:**

*“Demonstração que acompanha o Balanço do Exercício com a finalidade de evidenciar a dinâmica dos elementos que compõem o sistema da liquidez financeira de uma empresa. Procura evidenciar as origens ou proveniências dos recursos obtidos e a destinação que aos mesmos foi dada, tudo em relação ao exercício.” (p. 143)*

- **Demonstração de Resultados:**

*Evidenciação analítica do resultado de um período; apuração contábil apresentada analiticamente através dos componentes. São demonstrações de resultado as contas do Exercício e a de Lucros e Perdas; as demonstrações de resultado podem ser do exercício ou de uma parcela de fatos dentro do exercício. (...) A demonstração de resultados é sempre um quadro que analisa a apuração de lucro ou de perda de um fato ou de um conjunto de fatos.(p. 145)*

- **Exercício:**

*“Período em que se verificam fatos contábeis, geralmente coincidindo com o ano astronômico; tempo em que se inicia, desenvolve e conclui a ação da administração*



patrimonial. O mesmo que período de tempo de ação da administrativa da riqueza.” (p. 203)

Conforme SÁ (1995):

- **Ganho de Capital:**

*“Lucro obtido diretamente pela venda de um elemento patrimonial; expressão de maior utilização no âmbito fiscal em que se consideram ganhos de capital os ágios obtidos nas vendas de quotas, ações, veículos de uso, imóveis etc. Diferença entre o Valor de Venda e o Valor de Custo de um bem patrimonial vendido.” (p. 231 )*

- **Lucro Acumulado:**

*“Resultado positivo de um período somado ao de períodos precedentes. Rédito positivo condensado. Lucros somados e não distribuídos. Lucros de diversos períodos ainda sem destinação, totalizados. Lucros de diversos exercícios, somados e transferidos para destinação futura. O mesmo que Lucros Suspensos.” (p. 298)*

- **Patrimônio Líquido:**

*“Valor resultante da diferença entre os valores do Ativo e as dívidas da empresa expressas no Passivo Circulante e no Passivo Exigível a Longo Prazo. (...) eqüivale a Capital Próprio ou Recursos Próprios.” (p. 352)*

- **Perda Acumulada:**

*“Prejuízo que se soma a outros prejuízos anteriores. Prejuízo que se transfere para amortização ou destino futuro. A lei fiscal estabelece prazos que permitem a compensação dos prejuízos com os lucros, em futuros exercícios. Rédito negativo condensado.” (p. 352)*

- **Recurso Patrimonial:**

*“Valor que representa fonte de aplicação ou possibilidade para investir, capacidade de investir traduzida por capital próprio ou de terceiros; origem de aplicação de capital.” (p. 419)*

- **Sociedades Controladas:**

*“É sociedade:*

*1º - dominante nas deliberações sociais; e*

*2º - capaz de deter o poder de eleição da administração.” (p. 446)*

- **Uniformidade Contábil:**

*Princípio técnico que estabelece a manutenção de critérios sempre iguais ou coerentes na execução de trabalhos contábeis. (...) A uniformidade visa evitar distorções ou evidências inadequadas de fatos patrimoniais. (...) Ato ou efeito de se adotar sempre a mesma forma ou semelhança na execução dos trabalhos. Igualdade de procedimentos técnicos na escrituração contábil. (p. 460)*

Segundo SÁ, em conformidade com a Lei 6.404/76:

- **Companhia Aberta e Fechada:**

*Para efeitos desta lei, a companhia é aberta ou fechada conforme os valores mobiliários de sua emissão estejam ou não admitidos à negociação em bolsa ou no mercado de balcão.*

*§ Único - Somente os valores mobiliários de companhia registrada na Comissão de Valores Mobiliários podem ser distribuídos no mercado e negociados em bolsa ou no mercado de balcão. (Art. 4)*

- **Exercício Social:**

*O exercício poderá ter durações variadas:*

*O exercício social terá duração de um ano e data do término será fixada no estatuto.*

*§ Único - Na constituição da companhia e nos casos de alteração estatutária o exercício social poderá ter duração diversa. (Art. 175)*

- **Grupos de Sociedades:**

*Características evidenciadas:*

*Art. 265 - A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.*

*§ 1º - A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.*

*§ 2º - A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no art. 244.*

*Art. 244 - É vedada a participação recíproca entre a companhia e suas coligadas ou controladas.*

§ 5º - *A participação recíproca, quando ocorrer em virtude de Incorporação, fusão ou cisão, ou da aquisição, pela companhia, do controle da sociedade, deverá ser mencionada nos relatórios e demonstrações financeiras de ambas as sociedades, e será eliminada no prazo máximo de 1 (um) ano; no caso de coligadas, salvo acordo em contrário, deverão ser alienadas as ações ou quotas de aquisição mais recente ou, se da mesma data, que representem menor porcentagem do capital social.*

- **Incorporações de Empresas:**

*Operação de absorção de sociedades:*

*Art. 227 - A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações.*

§ 1º - *A assembléia geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo de operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporadora mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão.*

§ 2º - *A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora.*

§ 3º - *Aprovados pela assembléia geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação.*

- **Sociedades Controladas:**

*Características das sociedades controladas:*

§ 2º - *Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (Art. 243)*

- **Subsidiária Integral:**

*“Características da subsidiária integral:*

*Art. 251 - A companhia pode ser constituída, mediante escritura pública, tendo como único acionista sociedade brasileira.”*

## 2.3. Importância na Contabilidade Gerencial

Com as constantes mudanças que ocorrem no mercado, muito tem sido exigido das empresas para que mantenham sua produtividade. As altas taxas de juros, as demissões coletivas, a crise nos países asiáticos e ainda a concorrência de produtos importados a preços excessivamente abaixo dos usualmente negociados, são alguns fatores que



ocasionam uma forte competitividade entre as empresas.

A contabilidade gerencial, é um mecanismo que proporciona aos seus usuários maior capacidade de controle administrativo e portanto é um diferencial auxiliador no controle da empresa, que tem como metas principais, segundo SÁ (1995, p. 103):

- a) *preparar e interpretar as informações destinadas à administração da empresa e orientar as futuras alternativas e decisões (planificação);*
- b) *proporcionar à administração uma visão exata da gestão e um controle assíduo do seu desenvolvimento com base nas decisões tomadas anteriormente (controle e supervisão).*

A finalidade fiscal é uma necessidade atendida pela consolidação dos balanços, conforme se observa na regulamentação legal estabelecida pela a Lei 6.404/76, no Art. 249.

Entretanto, a finalidade fiscal não deve ser encarada de forma primordial, porém como necessária e assessoria para o funcionamento da empresa. Assim, a consolidação é um sistema auxiliador no processo de tomada de decisões, segundo FRANCO (1992, p. 488):

*“O objetivo maior das demonstrações consolidadas é demonstrar a verdadeira potencialidade do conglomerado. Apresentar, como se fosse uma única empresa, a real situação patrimonial, financeira e de resultados do grupo econômico constituído de várias empresas interligadas.”*

Desta maneira, em alguns, países a Integração de Balanços, já era utilizada atendendo a estas necessidades, conforme IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 651):

*“(...) é adotada em muitos outros países há muitos anos, particularmente naqueles em que o sistema de captação de recursos, por meio da emissão de ações ao público através das Bolsas de Valores, é importante para as empresas.”*

No Brasil, a Consolidação antes da implementação legal através da Lei 6.404/76, era vista com escassa utilidade e de forma errônea, conforme FRANCO (1992, p. 488):

*(...) poucos eram os contabilistas brasileiros que tinham conhecimento da maneira de preparar demonstrações consolidadas. (...) obtinha-se, apenas, uma inexpressiva e confusa demonstração de contas e patrimônios acumulados (balanço ‘aglomerado’), sem nenhuma utilidade, sem qualquer sentido prático, demonstrando valores inflacionados e distorcidos, patrimônios falsamente gigantescos, justamente o contrário da realidade, daquilo que o balanço consolidado deseja demonstrar.*

Com a consolidação, a possibilidade de se alcançar resultados mais próximos da realidade é mais segura. A Contabilidade Gerencial, por intermédio do Contador-Gerente tem condições de operar com maior grau de confiabilidade e alcançar os objetivos almejados pela empresa. As tarefas do *Controller*, em conformidade com SÁ (1995, p. 109), “(...) Planejamento, Organização, Coordenação, Controle, Relações e Direções dos assuntos financeiros, contábeis e de crédito”, são exercidas com maior exatidão, fornecendo informações concretas à administração da empresa.

No âmbito da empresa, tratando-se de um organismo integrado, transpõe-se a real situação do conglomerado, de forma elucidativa. De acordo com FRANCO (1992, p. 488):

*(...) é possível informar que determinado grupo tem interesses relevantes ramificados em outras empresas e evidenciar a situação desses interesses, seus reflexos no conjunto, suas possibilidades e suas deficiências.*

*Se, por um lado, o balanço consolidado pode trazer benefícios ao grupo econômico empreendedor e próspero, por outro lado, pode revelar situações perigosas, reduzir a expressões menos lisonjeiras aquele conglomerado que isoladamente, poderia aparentar poderio e grandeza.*

E, ainda segundo IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 651):

*“A leitura de demonstrações financeiras não consolidadas de uma empresa que tenha investimentos relevantes em outras perde muito de sua significação, pois essas demonstrações não fornecem elementos completos para o real conhecimento e entendimento da situação financeira como um todo e do volume total das operações.”*

## 2.4. Procedimentos de Consolidação

O objetivo da integração é facilitar aos usuários a interpretação das Demonstrações Contábeis, gerar subsídios para otimizar o planejamento e controle da empresa e fornecer uma visão sistêmica de um grupo empresarial, de acordo com NEVES (1998, p.363):

*“Apresentar os resultados das operações e a posição patrimonial-financeira da sociedade controladora e das suas controladas como se o grupo fosse uma única empresa, ou seja, como se as controladas fossem filiais ou divisões da controladora.”*

A Consolidação relacionada com os Princípios Fundamentais da Contabilidade é fundamentada no princípio da Entidade, em conformidade ainda com NEVES (1998, p. 363):



*É o princípio da entidade que respalda a consolidação. A dimensão administrativa e econômica do grupo de entidades sob controle único passa a ser evidenciada como constituindo uma única unidade de natureza econômico-contábil e as demonstrações contábeis consolidadas são as peças de grande valor para determinados usuários das informações contábeis, já que possibilitam uma visão econômica integrada das atividades do grupo.*

A Integração de Balanços ao representar um grupo empresarial, não constitui fato gerador de uma nova entidade, evidenciando tão somente a unicidade patrimonial, em concordância com a Resolução nº 750 de 29/12/1993 do Conselho Federal de Contabilidade:

*O Princípio da Entidade reconhece o Patrimônio como objeto da Contabilidade e afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferenciação de um Patrimônio particular no universo dos patrimônios existentes, independentemente de pertencer a uma pessoa, um conjunto de pessoas, uma sociedade ou instituição de qualquer natureza ou finalidade, com ou sem fins lucrativos. Por consequência, nesta acepção, o patrimônio não se confunde com aqueles dos seus sócios ou proprietários, no caso de sociedade ou instituição.*

*§ Único - O Patrimônio pertence à Entidade, mas a recíproca não é verdadeira. A soma ou agregação contábil de patrimônio autônomos não resulta em nova Entidade, mas numa unidade de natureza econômico contábil. (Art. 4)*

A Instrução nº 15/80 da CVM, exige na Integração de Balanços, a consolidação das seguintes Demonstrações Contábeis, como segue:

*Demonstrações financeiras consolidadas compreendem o balanço patrimonial consolidado, a demonstração consolidada do resultado do exercício, e a demonstração consolidada das origens e aplicações de recursos, complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados consolidados. (Art. 1)*

Existem casos em que sociedades controladas são excluídas da consolidação. São situações em que a consolidação de controladas pode provocar distorções na representação da unidade econômica; o controle seja temporário ou estejam em, processo de concordata, conforme IUDICIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 653):

*(...) não se devem incluir certas controladas na consolidação.*

*É o caso de controladas:*

- a) em que o controle seja temporário. Para este caso, o próprio texto da lei, na verdade, já as exclui, pois uma das condições é que o investimento seja permanente;*
- b) que estão em processo de concordata, falência ou em reorganização total;*



Os procedimentos adotados na elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, referem-se aos ajustes técnicos normatizados através da Lei das S.A. e atualizados por intermédio de Instruções da Comissão de Valores Mobiliários. O objetivo destes critérios de consolidação é garantir ao usuário a integridade das informações obtidas, bem como estabelecer padrões uniformes de trabalho. Tais procedimentos são descritos conforme NEVES (1998), como segue na Instrução da CVM nº 247/96:

*Art. 2º - Consideram-se coligadas as sociedades quando uma participa com 10% (dez por cento) ou mais do capital social da outra, sem controlá-la.*

*§ Único - Equiparam-se às coligadas, para os fins desta instrução:*

- a) as sociedades quando uma participa indiretamente com 10% (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la;*
- b) as sociedades quando uma participa diretamente com 10 % (dez por cento) ou mais do capital votante da outra, sem controlá-la, independentemente do percentual da participação no capital total..*

*Art. 3º - Considera-se controlada, para os fins desta Instrução:*

- I - sociedade na qual a investidora, diretamente ou indiretamente, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente:*
  - a) preponderância nas deliberações sociais; e*
  - b) o poder de eleger ou destituir a maioria dos administradores.*
- II - filial, agência, sucursal, dependência ou escritório de representação no exterior, sempre que os respectivos ativos e passivos não estejam incluídos na contabilidade da investidora, por força de normatização específica; e*
- III - sociedade na qual os direitos permanentes de sócio, previstos na alíneas a e b do inciso I deste artigo estejam sob controle comum ou sejam exercidos mediante a existência de acordo de votos independentemente do seu percentual de participação no capital votante.*

*§ Único - Considera-se, ainda, controlada a subsidiária integral, tendo a investidora como única acionista.*

*Art. 10º - (...) o patrimônio líquido da coligada e controlada deverá ser determinado com base nas demonstrações contábeis levantadas na mesma data das demonstrações contábeis da investidora.*

*§ 1º - Na impossibilidade de cumprimento ao disposto no caput deste artigo, admite-se a utilização de demonstrações contábeis da coligada e controlada em um período máximo de defasagem de até 60 (sessenta) dias antes da data das demonstrações contábeis da investidora.*

*§ 2º - O período de abrangência das demonstrações contábeis da coligada e controlada deverá ser idêntico ao da investidora, independentemente das respectivas datas de encerramento.*

§ 3º - *Admite-se a utilização de períodos não idênticos, nos casos em que este fato representar melhoria na qualidade da informação produzida, sendo a mudança evidenciada em nota explicativa.*

Art. 14º - *O ágio ou deságio computado na ocasião da aquisição ou subscrição do investimento deverá ser contabilizado com indicação do fundamento econômico que o determinou*

§ 1º - *O ágio ou deságio decorrente da diferença entre o valor de mercado de parte ou de todos os bens do ativo da coligada e controlada e o respectivo valor contábil, deverá ser amortizado na proporção em que o ativo for sendo realizado na coligada e controlada, por depreciação, amortização, exaustão ou baixa em decorrência de alienação ou perecimento desses bens ou do investimento.*

§ 2º - *O ágio ou deságio decorrente de expectativa de resultado futuro, deverá ser amortizado no prazo e na extensão das projeções que o determinam ou pela baixa por alienação ou perecimento do investimento.*

Art. 21º - *Ao fim de cada exercício social, demonstrações contábeis consolidadas devem ser elaboradas por:*

- I - companhia aberta que possuir investimento em sociedades controladas, incluindo as sociedades controladas em conjunto referidas no artigo 32 desta Instrução; e*
- II - sociedade de grupo de sociedades que inclua companhia aberta..*

Com base no § Único do Artigo 291 da Lei 6.404/76, a Comissão de Valores Mobiliários altera o estabelecido na Instrução nº 15/80, e confirma a obrigatoriedade geral e irrestrita para companhias abertas, a eliminação do percentual de 30% (trinta por cento) e analisa a introdução da Consolidação Proporcional, conforme NEVES (1998, p. 505):

*Neste tópico foram feitas duas alterações bastante significativas:*

- a) a consolidação passa a ser obrigatória para todas as companhias abertas, independentemente da representatividade do investimento em relação ao patrimônio líquido da controladora. A CVM entende (e este também é um posicionamento internacional) que as demonstrações consolidadas fornecem maior e melhor informação, de natureza financeira e econômica, a respeito da empresa controladora, do que as suas demonstrações individuais. Assim, exercendo o poder conferido pelo artigo 291, parágrafo único da lei nº 6.404/76, a CVM resolveu eliminar o percentual de 30% (trinta por cento) contido na Instrução anterior. (art. 21,I)*
- b) também em linha com os padrões internacionais, está sendo introduzida a obrigatoriedade da consolidação proporcional no caso de investimento em sociedades controladas em conjunto. (art. 21,I)*

Art. 23º - *Poderão ser excluídas das demonstrações contábeis consolidadas, sem prévia autorização da CVM, as sociedades controladas que se encontrem nas seguintes condições:*

- I - com efetivas e claras evidências de perda de continuidade e cujo patrimônio seja avaliado, ou não, a valores de liquidação; e*



II - cuja venda por parte da investidora, em futuro próximo, tenha efetiva e clara evidência de realização devidamente formalizada.

- § 1º - *Em casos especiais justificados, poderão ser ainda excluídas da consolidação, mediante prévia autorização da Comissão de Valores Mobiliários, as sociedades controladas cuja inclusão, a critério da CVM, não represente alteração relevante na unidade econômica consolidada ou que venha distorcer essa unidade econômica.*
- § 2º - *No balanço patrimonial consolidado, o valor contábil do investimento na sociedade controlada excluída da consolidação deverá ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial.*
- § 3º - *Não será considerada justificável a exclusão, nas demonstrações contábeis consolidadas, de sociedade controlada cujas operações sejam de natureza diversa das operações da investidora ou das demais controladas.*

Segundo NEVES (1998, p. 506), modificações importantes são constatadas no artigo 23. As sociedades controladas podem ser excluídas sem prévia autorização da CVM e as controladas de natureza diversa da Controladora ou demais controladas não necessitam serem excluídas da consolidação, como segue, “*As sociedades controladas poderão ser excluídas da consolidação, sem que seja necessária a prévia autorização da CVM (art. 23, incisos I e II)*”. Estabelece, ainda, que poderão ser excluídas, mediante autorização prévia, outras controladas, cuja inclusão, a critério da CVM, não represente alteração relevante na unidade econômica consolidada (§ 1º).

Um outro aspecto importante, e também em linha com as práticas internacionais, é que não devem ser excluídas da consolidação, controladas cujas operações sejam de natureza diversa das operações da controladora ou das demais controladas (art. 23, § 3º).

Com relação á elaboração das demonstrações consolidadas (artigos 24 a 30), não houveram modificações nos procedimentos, conforme NEVES (1998, p. 507), “*Neste tópico não houve alteração quanto aos procedimentos a serem adotados na consolidação*”, como segue:

Art. 24º - *Para a elaboração das demonstrações contábeis consolidadas, a investidora deverá observar, além do disposto no artigo 10, os seguintes procedimentos:*

- I - *excluir os saldos de quaisquer contas ativas e passivas, decorrentes de transações entre as sociedades incluídas na consolidação;*
- II - *eliminar o lucro não realizado que esteja incluído no resultado ou no patrimônio líquido da controladora e correspondido por inclusão no balanço patrimonial da controlada; e*
- III - *eliminar do resultado os encargos de tributos correspondentes ao lucro não realizado, apresentado-os no ativo circulante/realizável a longo prazo - tributos diferidos, no balanço patrimonial consolidado.*

§ Único - *No processo de consolidação das demonstrações contábeis, não poderá ser efetuada a compensação represente a expectativa quanto à realização do ativo e ' a liquidação do passivo*

Art. 25º - *A participação dos acionistas não controladores, no patrimônio líquido das sociedades controladas, deverá ser destacada em grupo isolado, no balanço patrimonial consolidado, imediatamente antes do patrimônio líquido.*

Art. 26º - *O montante correspondente ao ágio ou deságio proveniente da aquisição / subscrição de sociedade controlada, não excluído nos termos do inciso i do artigo 24, deverá:*

- I - quando decorrente da diferença prevista no parágrafo 1º do artigo 14, ser divulgado como adição ou retificação da conta utilizada pela sociedade controlada para registro do ativo especificado; e*
- II - quando decorrente da diferença prevista no parágrafo 2º do artigo 14:*
  - a) ser divulgado em item destacado no ativo permanente, quando representar ágio; e*
  - b) ser divulgado em conta apropriada de resultados de exercícios futuros, quando representar deságio.*

Art. 27º - *A parcela correspondente à provisão para perdas constituída na investidora deve ser deduzida do saldo da conta da controlada que tenha dado origem à constituição da provisão, ou apresentada como passivo exigível, quando representar expectativa de conversão em exigibilidade.*

Art. 28º - *Para a elaboração da demonstração consolidada do resultado do exercício a investidora deverá:*

- I - incluir os resultados de sociedade controlada adquirida ou vendida no transcorrer do exercício social, tomando por base a data do respectivo registro ou baixa nos seus investimentos permanentes; e*
- II - excluir todas as receitas e despesas decorrentes de negócios entre a investidora e as sociedades controladas, bem com entre estas.*

Art. 29º - *A participação dos acionistas não controladores no lucro líquido ou prejuízo do exercício das controladas deverá ser destacada e apresentada, respectivamente, como dedução ou adição ao lucro líquido ou prejuízo consolidado.*

Art. 30º - *A demonstração consolidada das origens e aplicações dos recursos deverá ser elaborada de maneira consistente com o contido nesta Instrução.*

No artigo 31 são realizadas observações as notas explicativas às demonstrações consolidadas. A alteração significativa relacionada a este artigo em conformidade com NEVES (1998, p.508) é:

*“A única inclusão feita neste tópico refere-se à divulgação dos efeitos, no patrimônio líquido e resultado consolidados, decorrentes da aquisição ou venda de*



*sociedade controlada no processo de consolidação, para fim de comparabilidade das demonstrações consolidadas (art. 31, III). As demais exigências foram mantidas.”*

*Art. 31º - As notas explicativas que acompanham as demonstrações contábeis consolidadas devem conter informações precisas das controladas, indicando:*

- I - critérios adotados na consolidação e as razões pelas quais foi realizada a exclusão de determinada controlada;*
- II - eventos subseqüentes à data de encerramento do exercício social que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros consolidados;*
- III - efeitos, nos elementos do patrimônio e resultado consolidados, da aquisição ou venda de sociedade controlada, no transcorrer do exercício social, assim como da inserção de controlada no processo de consolidação, para fins de comparabilidade das demonstrações contábeis; e*
- IV - eventos que ocasionaram diferença entre os montantes do patrimônio líquido e lucro líquido ou prejuízo da investidora, em confronto com os correspondentes montantes do patrimônio líquido e do lucro líquido ou prejuízo consolidados.*

*Art. 32º - Os componentes do ativo e passivo, as receitas e as despesas das sociedades controladas em conjunto deverão ser agregados às demonstrações consolidadas de cada investidora, na proporção da participação destas no seu capital social.*

*§ 1º - Considera-se controlada em conjunto aquela em que nenhum acionista exerce, individualmente, os poderes previstos no artigo 3º desta Instrução.*

*§ 2º - No caso de uma das sociedades investidoras passar a exercer direta ou indiretamente o controle isolado sobre a sociedade controlada em conjunto, a controladora final deverá passar a consolidar integralmente os elementos do seu patrimônio.*

*Art. 33º - Em nota explicativa às demonstrações contábeis consolidadas, referidas no artigo anterior, deverão ser divulgados ainda o montante dos principais grupos do ativo, passivo e resultado das sociedades controladas em conjunto, bem como o percentual de participação em cada uma delas.*

*Art. 34º - Aplica-se o disposto nos artigos 23 a 31 à elaboração das demonstrações contábeis consolidadas de sociedades controladas em conjunto, no que não colidir com as normas previstas nos artigos 32 e 33.*

Os procedimentos referentes a controladas em conjunto estão descritos nos artigos 32 a 34, de acordo com NEVES (1998, p. 509):

*Neste tópico estão previstos os procedimentos que devem ser adotados para a elaboração*

*de demonstrações consolidadas, que englobam as sociedades controladas em conjunto (art. 32 a 34). Define-se, ainda, como sociedade controlada em conjunto aquela em que nenhum acionista exerce, individualmente, os poderes previstos no artigo 3º da Instrução. Essas disposições alcançam, principalmente, as denominadas joint-ventures (Associação de empresas, não definitiva, para explorar determinado(s) negócio(s), sem que nenhuma delas perca sua personalidade jurídica) em que, mediante existência de acordo contratual e de parcelas proporcionais de participação, duas ou mais entidades empreendem uma atividade econômica subordinada a um controle conjunto.*

As disposições finais estão evidenciadas nos artigos complementares desta Instrução e a sua vigência é caracterizada de acordo com NEVES (1998, art. 35, § Único):

*O principal aspecto a ser ressaltado é quanto a obrigatoriedade de serem auditadas, por auditor independente registrado na CVM, todas as controladas incluídas na consolidação. Neste sentido, o ideal seria que esse exame fosse efetuado pelo mesmo auditor da controladora, quando isso não for possível, é imprescindível que o auditor da controlada coloque seus papéis de trabalho à disposição do auditor da controladora (...).*

Por fim, as disposições contidas na Instrução somente se tornam **obrigatórias** para as demonstrações relativas ao **exercício social findo a partir de 01.12.96**, quando então ficarão revogadas as instruções atuais que tratam da matéria.

*Art. 35º - As demonstrações contábeis consolidadas e respectivas notas explicativas serão objeto de exame e de parecer de auditores independentes.*

*§ Único - A auditoria referida no caput deste artigo deverá incluir o exame das demonstrações contábeis de todas as controladas, abertas ou fechadas, incluídas na consolidação, realizado por auditor registrado nesta Comissão.*

*Art. 36º - As demonstrações contábeis consolidadas, assim como as notas explicativas e quadros analíticos, referidos nesta instrução, integram, em cada exercício social, as demonstrações contábeis da companhia aberta investidora ou da sociedade de comando de grupo de sociedades que inclua companhia aberta.*

*Art. 37º - A companhia aberta filiada de grupo de sociedades deve indicar, em nota explicativa às suas demonstrações contábeis, o órgão e, se possível, a data de publicação das demonstrações contábeis consolidadas da sociedade de comando de grupo de sociedades a que estiver filiada.*

*Art. 38º - Os ajustes iniciais, decorrentes das alterações introduzidas por esta instrução, deverão ser registrados como receita ou despesa de equivalência patrimonial, no resultado não operacional, com divulgação do fato e os valores envolvidos em nota explicativa.*

*§ 1º - Aplica-se, ainda, o disposto no caput deste artigo aos investimentos que, por se tornarem relevantes, passarem a ser avaliados pelo método da*



*equivalência patrimonial.*

§ 2º - *O disposto neste artigo não implicará reelaboração das demonstrações contábeis individuais ou consolidadas relativas ao exercício social anterior.*

Art. 39º - *As companhias abertas deverão manter em boa ordem, pelo prazo de 3 (três) anos e por quaisquer meios adequados, a guarda dos **papéis de trabalho e memórias de cálculo** relativos à elaboração de suas demonstrações contábeis consolidadas.*

§ Único - *O descumprimento ao disposto aos artigos 1, 21, 32 e 35 desta Instrução será considerado falta grave, para fins do artigo 11 da Lei nº 6.385, de 07 de dezembro de 1976, ensejando a aplicação das penalidades previstas na legislação pertinente.*

Art. 40º - *Todas as disposições relativas às sociedades coligadas, contidas nesta instrução, aplicam-se ainda às sociedades equiparadas conforme definição contida no § único do artigo 2.*

## CAPITULO III

Nesta etapa do trabalho, organizada em duas fases, são abordadas a importância da uniformidade dos critérios na consolidação e a integridade das informações obtidas com a homogeneização.

### 3. A IMPORTANTE UNIFORMIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS CONTÁBEIS NA CONSOLIDAÇÃO

#### 3.1 Relevância da Uniformização na Consolidação

No exercício das práticas contábeis, de acordo com as disposições dos Princípios Fundamentais de Contabilidade, observa-se o embasamento para a consolidação das demonstrações financeiras no princípio da entidade, conforme verificado anteriormente na Resolução nº 750 de 23/12/1993 do Conselho Federal de Contabilidade.

Em uma primeira análise, constata-se a necessidade de Uniformidade de Critérios Contábeis, em empresas controladas fixadas no exterior. Tais entidades operam de acordo com as normas contábeis dos países em que estão sediadas, gerando divergências com os países de origem, conforme IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 267):

*(...) esse tema torna-se muito mais problemático e possível de gerar distorções mais relevantes quando aplicado a investimentos no exterior. Isso decorre de que as controladas e coligadas sediadas nos outros países têm a exigência normal de manter sua contabilidade na moeda do país onde opera e seguindo as práticas contábeis e a legislação comercial e fiscal em vigor naquele país. Quando temos diversas controladas operando em países variados, verifica-se a potencialidade dessas divergências.*

Na situação em que a controladora possui empresas controladas no exterior, surgem as maiores divergências e revelam a necessidade de ajustes antes da conversão dos valores

em moeda nacional, segundo IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p.267), como segue:

*Tendo em vista que as demonstrações contábeis oficiais dessas controladas ou coligadas seguem as normas dos respectivos países, pode-se adotar a prática de ajustá-las extracontabilmente, apurando-se 'Demonstrações Contábeis Ajustadas' que reflitam os princípios contábeis da controladora.*

*Esse procedimento precede o processo de conversão dos valores em moeda estrangeira para a nossa moeda.*

*Há inúmeras situações possíveis onde sejam requeridos tais ajustes para uniformizar os princípios contábeis, tais como:*

- a) Falta eventual de provisão para imposto de renda a que estiver sujeita no outro país.*
- b) Ausência de provisão para férias, segundo as regras locais.*
- c) Critérios de avaliação dos estoques diferentes dos adotados no Brasil.*
- d) Critérios diferentes de reconhecimento de receitas, custos e despesas etc.*

As divergências nos critérios contábeis podem atingir ainda as empresas que possuem investimentos em empresas situadas no território nacional, porém em proporções diferentes das situadas no exterior. Assim, destaca-se a importante uniformização dos critérios contábeis entre a investidora e as controladas, de acordo, com IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p.230)

*As coligadas e controladas devem adotar critérios contábeis uniformes em relação aos da empresa investidora. A observância dessa uniformidade de critérios é, logicamente, de responsabilidade da investidora. Quando se trata de investimentos em controladas, normalmente não surgem problemas maiores, já que a controladora pode e deve definir os critérios a serem seguidos pela controlada, sendo adequada a prática de introdução de Plano de Contas e critérios padronizados.*

Evidências da importância da uniformização dos critérios contábeis, são confirmadas segundo ATTIE (1983, p. 29), “(...) a utilização da uniformidade visa permitir a comparabilidade das demonstrações financeiras da empresa, assim como, a padronização e unificação contábil”. E ainda, conforme MARION (1989, p. 39), examina-se o relacionamento da integridade das demonstrações com a homogeneidade dos critérios adotados:

*“Evidentemente que, se cada contador estabelecesse critérios próprios para elaboração dos relatórios contábeis, não haveria condições de as pessoas interessadas na empresa (cliente, governo, fornecedor, acionista...) fazerem uma interpretação adequada e uniforme daqueles relatórios.”*



Por fim, através de exemplos mais específicos, ALMEIDA (1985, p. 83) transpõe a importância da igualdade dos princípios:

*As sociedades que compõem o consolidado devem avaliar as transações utilizando os mesmos princípios contábeis, ou seja, uma sociedade não poderia avaliar os seus estoques pelo custo médio, enquanto outra sociedade avalia pelo método do primeiro a entrar e o primeiro a sair. Ocorrendo essa situação, as demonstrações contábeis das empresas deverão ser ajustadas extracontabilmente, de maneira que se eliminem as divergências relevantes desses critérios contábeis.*

### 3.2. Integridade das Informações Obtidas

Toda contabilização realizada de acordo com os ditames da Ciência Contábil, estabelece uma relação integral entre o sistema de controle e o sistema operacional da empresa, capaz de firmar a integridade das informações permutadas. A interação entre os elementos deste conjunto que formam a entidade, será mais precisa, se forem estabelecidos previamente os critérios contábeis a serem adotados, com a devida abrangência. Tal relacionamento, segundo IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 656), é imprescindível e revela a integridade das informações obtidas com a uniformização, como segue:

*Na consolidação torna-se de importância ainda maior, inclusive quanto a própria uniformidade na classificação dos ativos, passivos, receitas e despesas, para que os saldos consolidados representem valores da mesma natureza. Por esse fato é importante que a controladora, responsável pela , consolidação, adote Manual de Diretrizes Contábeis do grupo contemplando Elenco de Contas Padronizado e a definição das Práticas Contábeis Uniformes a serem seguidas por todas as empresas consolidadas. Tais manuais e instruções podem e devem abranger Modelos das Demonstrações Financeiras, os quais servirão de base não só para o uso gerencial e publicação, mas também para o processo de consolidação promovido pela controladora. Nesse processo, os planos de contas já podem prever o controle segregado das contas e operações que serão objeto de eliminação na consolidação e, além disso, contemplarem, ainda um Manual de Consolidação que permita sua elaboração periódica de maneira simplificada e segura, permitindo uma alta qualidade e confiabilidade dos valores consolidados.*

Finalmente, o descumprimento desta prática, que prevê a apresentação das demonstrações da controladora e de suas controladas de forma unificada, implica prescindir dos valores éticos profissionais, contribuindo por conseguinte para uma visão deturpada e não correspondente da real situação econômico-financeira do conglomerado, conforme IUDÍCIBUS; MARTINS e GELBCKE (1993, p. 655):



*(...) o objetivo da consolidação é o de apresentar as demonstrações financeiras da controladora e suas controladas como se o grupo fosse uma única empresa. Esse fato por si só nos leva à conclusão quanto à necessidade de que tais empresas tenham critérios contábeis uniformes entre si. Caso contrário, poderemos estar somando ativos, passivos, receitas e despesas apuradas com critérios de avaliação e registro diferentes entre si.*

## **4. CONCLUSÕES**

Este trabalho teve como objetivo, pesquisar e analisar toda a legislação existente sobre a uniformização dos critérios contábeis para a consolidação das demonstrações financeiras.

Trata-se de um estudo teórico elaborado a partir da pouca literatura existente sobre o assunto e que pretende ressaltar a importância da unificação dos critérios contábeis, para o estudo comparativo entre empresas do mesmo grupo, com vistas a assegurar a qualidade das informações necessárias ao processo de tomada de decisões.

Esta pesquisa se limitou à parte teórica, ficando aqui a sugestão para que se realize um estudo aprofundado de forma prática, onde se realize confrontos de situações; ou seja, análise e aferição dos efeitos da consolidação de empresas de um mesmo conglomerado e funções operacionais semelhantes.

Concluído este trabalho, ficou evidenciado que a não observação e, a diversidade dos critérios contábeis prejudica o gerenciamento de empresas agrupadas.

## 5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Consolidação de Demonstrações Financeiras**. 1. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1985.
2. ATTIE, Willian. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 1. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1983.
3. BASTOS, Lília da Rocha; PAIXÃO, Lyra; FERNANDES, Lúcia Monteiro. **Manual para elaboração de projetos e relatórios de pesquisa, teses e dissertações**. 3. ed. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Guanabara Koogan, 1982.
4. BRASIL. **Lei nº 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Lei das S.A.
5. FRANCO, Hilário; MAFRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1992.
6. HERRMAN JÚNIOR, Frederico. **Contabilidade superior**. 8. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1970.
7. Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON. **Princípios contábeis**. 2. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1994.
8. IUDÍCIBUS, Sérgio de; KANITZ, Stephen Charles; MARTINS, Eliseu et al. **Contabilidade Intermediária**. 1. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1981.
9. \_\_\_\_; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de contabilidade das sociedades por ações, aplicável também as demais sociedades**. 3. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1993.
10. MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 4. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1989.
11. NEVES, Silvério das; VICECONTI, Paulo Eduardo V. **Contabilidade avançada e análise das demonstrações financeiras**. 7. ed. São Paulo: Frase Editora, 1998.

12. SÁ, Antônio Lopes de; SÁ, Ana M. Lopes de. **Dicionário de contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas S.A., 1995.
13. SPINA, Segismundo. **Normas gerais para os trabalhos de grau: um breviário para o estudante de pós-graduação**. 2. ed. São Paulo: Ática, 1984.